

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI**  
**AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ**  
**TÜRK DÜNYASI İKTİSAT FAKÜLTESİ**  
**İŞLETME BÖLÜMÜ**

**LİSANS BİTİRME TEZİ**

**UMS 38'e GÖRE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN**  
**DEĞERLEME, SUNUM VE KAYIT ESASLARI**

**Hazırlayan**

**AytacHÜSEYNOVA**

**1517.01047**

**BAKÜ-2019**

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI**  
**AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ**  
**TÜRK DÜNYASI İKTİSAT FAKÜLTESİ**  
**İŞLETME BÖLÜMÜ**

**LİSANS BİTİRME TEZİ**

**UMS38'e GÖRE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN**  
**DEĞERLEME, SUNUM VE KAYIT ESASLARI**

**Danışman**

**Öğr. Gör. Turan AHMADOV**

**Hazırlayan**

**Aytac HUSEYNOVA**

**1517.01047**

**BAKÜ-2019**

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ**  
**AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

---

**Kafedra “İqtisadiyyat və İşlətmə”**

**TƏSDİQ EDİRƏM**

“\_\_\_” \_\_\_\_\_ 2019

**BURAXILIŞ İŞİ ÜZRƏ VERİLMİŞ TAPŞIRIQ**

**“Türk Dünyası İqtisad” fakültəsinin** Biznesin İdarə edilməsi (İşletmə)  
iqtisadı üzrə

təhsil alan tələbəsi **Aytac Hüseynova Əkbər**

(adı, soyadı, atasının adı)

Diplom işinin rəhbəri **Öğr. Gör. Turan Əhmədov Ələkbər**

(adı, soyadı, atasının adı, elmi adı vədərəcəsi)

**1. İşin mövzusu** UMS 38'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların,  
Değerleme Sunum Ve Kayıt Esasları

**Azərbaycan Dövlət İqtisad Universiteti tərəfindən təsdiqlənsin**

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2019 il No

2. Tələbənin sona yetirdiyi işin kafedraya təhvil müddəti: 8 ay

3. İşin məzmunu və həcmi (izahı, hesabı və eksperimental hissəsi, yeni təhlilə ehtiyacı olan müəssisələr) Özet, Giriş, Birinci bölüm, İkinci bölüm, Üçüncü bölüm, Sonuç, Kaynakça

#### 4. Buraxılış işi üçün lazımımateriallar

1. ALTINTAŞ, A.Taylan (2011), “Uluslararası Muhasebe Ve Türkiyede’de Muhasebe Hukuku”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C.11, S.164, s.162-174.
2. AKDOĞAN, Nalan; TENKER, Nejat (1992) ‘Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri’, 4.Baskı, G.Ü. Basın Yayın Yüksekokulu Matbaası, Ankara, s.16.
3. AĞCA, Ahmet (2003), “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, C.5, S.6, s.3.
4. AKGÜN, Ali İhsan (2012), “Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi”, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.13, S.49, s.1.
5. BERBEROĞLU, P.Başak (2002), “Ululararası Muhasebe Standartları İle Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması” Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.

6. <http://piyasarehberi.org/yatirim/temel-analiz/183-muhasebe-cesitleri-ve-ozellikleri>(Erişim 05.11.2018.)
7. ÇELİK, Orhan (2003), “Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”
8. ÇANKAYA, Fikret (2007). “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C.3, S.130, s. 127-148.
9. GENÇTÜRK, Mehmet (2008) “İşletmelerin Finansal Tabloları Kullanım Amacı ve Düzeyini Belirlemeye Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları Üzerine Bir Araştırma” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.15, S.57, s.56-72.
10. YILMAZ, Baki (2001), “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı (Bir Bölgesel Çalışma Konya Örneği)”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.

**5. Qrafik materiallarının siyahısı dəqiq göstəricilərlə (vacibcədvəl, çertyojlar, yaxudqrafiklər, nümunələrvə s.)**

**6. Buraxılış işi üzrə məsləhətçinin soyadı, adı, atasının adı, elmi adı vədərəcəsi (diplom işinin ona aid olan hissəsini göstərməklə)**

Dr.Nurhodja Akbulaev

**7. Buraxılış işinin təqdimi üzrə təqvim planı:**

---

Sıra No	İşin hissələrinin adı	Qurtarma faizi	İşin yerinəyətirilməsi
		(yerinəyətirilmə)	müddəti

---

üzrə                      plan                      faktiki

1. Bölüm (Ekim 2018 – Aralık 2018)
2. Bölüm (Ocak 2019 – Şubat 2019)
3. Bölüm (Mart 2019 – Mayıs 2019)

**Buraxılış işinin rəhbəri** \_\_\_\_\_  
**imza**

**Məsləhətçi** \_\_\_\_\_  
**imza**

**Tapşırığı imza üçün qəbuletdim** \_\_\_\_\_  
**(tələbənin imzası)**

**Tapşırığın qaytarılması tarixi** “ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ **2019-ci il**

Qeyd 1. Buraxılış işi üzrə verilmiş tapşırıq 2 nüsxədənibarətdir. Nüsxənin biri tələbəyəverilir, ikincisi kafedrada qalır.  
2. Hazırlanmış buraxılış işini tapşırıqla birlikdə tələbə DAK təqdim edir.

## **BURAXILIŞ İŞİNİN PLANI**

TUTANAK

ÖZET

GİRİŞ

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ**

1.1. Muhasebenin Tanımı

1.2. Muhasebenin Amacı

1.3. Muhasebenin Kapsamı

1.4. Muhasebe Türleri

1.5. Muhasebe Bilgi Kullanıcıları

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **ULUSLARARASI MUHASEBE UYGULAMALARINDA FARKLILIKLAR VE HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI**

2.1. Muhasebe Sistemlerinde Uluslararası Farklılıklar

2.2. Uluslararası Muhasebe Uygulamalarında Harmanizasyon  
Çalışmaları

2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulması

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **UMS38 - M.O.D.V. - DEĞERLEME, SUNUM VE KAYIT ESASLARI**

3.1. Standardın Uygulama Alanı

3.2. Temel Kavramlar

3.3. Tanıma ve Değerleme

3.4. Sınırlı Faydalı Kullanılabilme Süresine Sahip Maddi Olmayan  
Duran Varlıklar

3.5. Yeniden Değerleme Modeli

3.6. M.O.D.V.'in Bilanço Dışı Bırakılması

3.7. M.O.D.V.'lerle İlgili Dipnot Ve Açıklamalar

SONUÇ

KAYNAKÇA

## ÖZET

Küreselleşme sonucunda ülkeler arasındaki farklılıkların aradan kaldırılarak tek bir muhasebe sisteminin tüm dünyada uygulanması oldukça zorunlu olmuştur. Bu ise muhasebe sisteminin diğer ülke muhasebelerinin kültürleriyle etkileşimine ve muhasebe sisteminde bir takım değişikliklerin oluşmasına sebep olmuştur. Ayrıca ekonominin küreselleşmesi, mali raporların her kes tarafından anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını gerektirmektedir.

Bu çalışmamızda Muhasebe sistemi hakkında genel bilgi verilmiş, muhasebe sistemlerinde uluslararası farklılıklar ve bu farklılıklarından oluşan sorunlara getirilen çözüm önerileri detaylı şekilde anlatılmış ve UMS 38 e göre M.O.D.V.'ın değerlendirme, sunum ve kayıt esasları daha kapsamlı şekilde anlatılmıştır. Burada M.O.D.V.'la ilgili maliyetler satın alma sonrası giderler ve bu giderlerin muhasebeleştirilmesi, dönem sonu ise M.O.D.V.'ın değerlemesi, itfaya tabi tutulması ve bilanço dışı bırakılması mali tablolarda yapılacak açıklamalara esasen bilgilerden bahs edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Muhasebe Standartları, Muhasebe, Maddi Olmayan Duran Varlıklar



## İÇİNDEKİLER

TUTANAK.....	I
ÖZET.....	VI
İÇİNDEKİLER.....	VII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE İŞLEVLERİ .....	3
1.2. MUHASEBENİN AMACI .....	4
1.3. MUHASEBENİN KAPSAMI .....	5
1.4. MUHASEBE TÜRLERİ .....	6
1.4.1. Genel Muhasebe .....	6
1.4.2. Maliyet Muhasebesi .....	7
1.4.3. Yönetim Muhasebesi .....	8
1.5. MUHASEBE BİLGİ KULLANICILARI .....	9
1.5.1. Yöneticiler .....	9
1.5.2. İşletme Sahibi veya Ortaklar .....	9
1.5.3. Personel .....	11
1.5.4. İşletmeye Borç Verenler .....	11
1.5.5. Devlet .....	12
1.5.6. Toplum .....	12

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**ULUSLARARASI MUHASEBE UYGULAMALARINDA**  
**FARKLILIKLAR VE HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI**

2.1.MUHASEBE SİSTEMLERİNDE ULUSLARARASI FARKLILIKLAR .....	13
2.1.1.Muhasebe Sistemi Farklılıklarından Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri .....	13
2.1.1.1. Teorideki Çözüm Önerileri .....	13
2.1.1.2. Uygulamadaki Çözüm Önerileri .....	14
2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE UYGULAMALARINDA HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI .....	16
2.2.1. Muhasebede Uluslararası Harmonizasyonu Gerektiren Faktörler .....	16
2.2.2. Harmonizasyonun Yararları .....	18
2.2.3. Harmonizasyonda Yaranan Sorunlar .....	19
2.3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI .....	20
2.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yöntemiyle Belirlenmesi ..	20
2.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi .....	21
2.3.3. Kamu Adına Muhasebe Standartları Hazırlama Yetkisinin Bağımsız Bir Kuruma Teslim Edilmesi .....	21

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**UMS38 -M.O.D.V. - DEĞERLEME,**  
**SUNUM VE KAYIT ESASLARI**

3.1. STANDARDIN UYGULAMA ALANI .....	22
3.2. TEMEL KAVRAMLAR .....	24
3.3. TANIMA VE DEĞERLEME .....	24
3.3.1. Ayrıca Elde Edilen M.O.D.V.'lar .....	27
3.3.2. İşletmelerin birleşmesi sonucunda elde edilen M.O.D.V.'lar ...	29
3.3.3. İşletmelerin birleşmesi sırasında elde edilen M.O.D.V.'ın gerçek değerinin değerlendirilmesi .....	29
3.3.4. Araştırma ve Geliştirme Projelerine İlişkin Oluşan Sonraki Maliyetler .....	31
3.3.5. Devlet teşviki yolu ile elde edilen M.O.D.V. ....	31
3.3.6. Varlıkların takası .....	32
3.3.7. İşletmenin İç İmkanları Sayesinde Yaratılmış Şerefiye .....	33
3.3.8. Araştırma Safhası .....	34
3.3.9. Geliştirme İşleri Safhası .....	34
3.3.10. İşletmenin iç İmkanları Sayesinde Oluşturulmuş M.O.D.V.'ın İlk Değeri .....	35
3.4. SINIRLI FAYDALI KULLANILABİLME SÜRESİNE SAHİP M.O.D.V.'LAR .....	35
3.4.1. İtfa Süresi Ve İtfa Yöntemi .....	35
3.4.2. Son kalıntı Değerinin Yeniden Gözden Geçirilmesi .....	38
3.4.3. İtfa Süresi Ve İtfa Yönetimine Yeniden Gözden Geçirilmesi ..	39

3.4.4. Faydalı Kullanılabilme Süresi Belirsiz Olan M.O.D.V.'Lar ....	39
3.5. YENİDEN DEĞERLEME MODELİ .....	40
3.6. M.O.D.V.'LARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI .....	47
3.7. M.O.D.V.'LARLA İLGİLİ DİPNOT VE AÇIKLAMALAR .....	48
SONUÇ .....	51
KAYNAKÇA .....	53

## **KISALTMALAR LİSTESİ**

- GAAP:** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- MODV:** Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- UFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMS:** Uluslararası Muhasebe Standartları

## GİRİŞ

Günümüzde muhasebe ile ilgili yapılmış bir çok tanımların mevcut olduğunu görebiliriz. Muhasebe, işletmeler ve şirketler gibi ekonomik varlıklar ile ilgili finansal bilgilerin ölçümü, işlenmesi ve iletilmesidir. Muhasebenin amacı kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaktır. Genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi gibi alanlara sahiptir. Küreselleşme ekonomide mühim değişikliklere ve gelişmelere neden olmuştur. Ülkeler arası muhasebe sistemleri ise her ülkeden ülkeye göre farklılık göstermektedir. Dil, eğitim, kültür, ekonomi gibi faktörlere göre her ülke kendi muhasebe sistemini oluşturmuştur. Mali tablo bilgileri ülkelere göre değişik anlamlar ifade ettiği için bu bilgilerin mukayese edilebilme becerilerini aradan kaldırmaktadır. Bu farklılıkları aradan kaldırmak için bir takım çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmaların esasını ise Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturmaktadır. Muhasebe standartları muhasebe uygulamalarına yön veren ve mali tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır. Farklılıkları aradan kaldırmak için yapılan çalışmalarda bir takım sorunlarla karşılaşmıştır. Bu sorunları aradan kaldırmak için farklılıklardan kaynaklanan sorunlara getirilen çözüm önerileri bulunmuştur.

Bu çalışmanın temelinde M.O.D.V.'ın kavramının ne anlama geldiği, finansal tablolarda onların kayıtlarının, değerlendirme ve sunumlarının nasıl yapıldığı UMS'nın esaslı incelenmesi durmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde muhasebe bilgi sistemleri hakkında bilgi verilmiş, muhasebenin tanımı ve işlevleri, muhasebenin amacı, kapsamı, muhasebe türleri ve muhasebe bilgi kullanıcılarından bahsedilmiştir. İkinci bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hakkında bilgi verilmiş, muhasebe sistemlerinde uluslararası farklılıklar ve bu farklılıklardan kaynaklanan sorunlara getirilen çözüm önerileri hakkında detaylı şekilde bilgi verilmiş, harmonizasyon çalışmaları, harmonizasyonun faydaları ve harmonizasyonda yaranan sorunlar kapsamlı şekilde anlatılmış, muhasebe standartlarının oluşturulmasından bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde ise M.O.D.V.'nin uygulama alanı, varlıkların defter değerinin ve itfa tutarının belirlenmesi, muhasebeleştirilmesi, yeniden değerlendirilmesi ve bilanço dışı bırakılması, dipnot ve açıklamalar hakkında bilgi verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ**

#### **1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE İŞLEVLERİ**

Bir işletmenin varlıkları üzerinde değişikliklere sebep olan ve parasal nitelik taşıyan ekonomik durumları, para cinsinden anlatan ve bu bilgileri kaydeden, sınıflayan, özetleyen, raporlayan ve bu bilgileri sonuçlanarak işletme içerisindeki yöneticiler ve ortaklar ile işletme kredi kurumları, kamu ve tüm kamu oylarına yönelik mali nitelikte raporlar üretebilen bilime “Muhasebe” denir (Özulucan, 2002:3). Muhasebe, bir işletmeye ait finansal işlemlerin sistematik ve kapsamlı bir şekilde kaydedilmesidir. Muhasebe aynı zamanda bu işlemlerin gözetim kurumlarına, düzenleyicilere ve vergi tahsil kuruluşlarına özetlenmesi, analiz edilmesi ve raporlanması sürecini ifade etmektedir (Altıntaş, 2011:164).

Muhasebe, finansal işlemlerin kayıt altına alınması, sıralanması, alınması, özetlenmesi ve sonuçların çeşitli rapor ve analizlerde sunulmasıdır. Muhasebe aynı zamanda bu görevleri yerine getirmeye çalışan bir çalışma alanıdır (Çelik, 2003:2).

Muhasebenin tanımına esasen muhasebenin işlevleri bu aşamalardan oluşmaktadır:

- **Saptama:** Bir işlev veya durumun muhasebenin çalışma kapsamı içine ait olup olmadığını ortaya sunmasıdır. Muhasebenin çalışma kapsamına girebilmesi için işletmenin hukukikişiliğini ilgilendirmesi ve mali nitelik taşıması gerekmektedir.
- **Ölçme:** Muhasebeye konu olan durum ve işlemlerin para cinsinden ölçülmesini ifade etmektedir. Parasal nitelik taşıyan



olay veya işlevlerin her biri ayrı ayrılıkta değişik ölçü birimi ile ifade edilmektedir.

- **Kaydetme:** Parasal nitelik taşıyan ve şirketin h kuki kiŐiliĐini ilgilendiren, işlev ve durumlara ait bilgilerin, muhasebe teorisine ve ilgili kanunlara esasen belge ve defterlere kaydedilmesidir.
- **Sınıflandırma:** Belgelerin işletmeye dahil olma tarihine esasen önce yevmiye defterine kaydedilmesi ve o bilgilerin yalnızca belleğe iŐlenmesidir. Bu bilgilerden daha çok ve daha hızlı bir Şekilde yararlanmak için onların hesap, hesap sınıfı ve hesap grubu olarak bir araya getirilmesidir.
- **Raporlama:** Sınıflandırılan bilgilerden daha semereli Şekilde faydalanabilmek için, bu bilgi gruplarının anlaŐabilecek ve yararlanabilecek bir Şekilde, kısaltılması ve muhasebe rapor ve tablolarının hazırlanmasını ifade eder.
- **Analiz ve Yorumlama:** Muhasebe bilgilerinin anlamları ve sonuçları arasında analiz ve yorumların yapılarak, bu bilgilerin ne anlama geldiğini belirlemek ve bunlara esasen gerekli kararların alınmasıdır.

## 1.2.MUHASEBENİN AMACI

Muhasebe, finansal bilgilere dayanarak bir Şirketin parasal iŐlevlerini kaydetmektedir. Muhasebenin bu kayıtlarına yalnızca kar amacı güden hususi teŐebbüs kurumları değil, aynı zamanda kamu kurumları, vakıflar, dernekler gibi kar amacı gütmeyen kurumlar da ihtiyaç duymaktadırlar. Bundan başka fertler de aileler de parasal işlemlerini kaydedebilmek ve izlemek için muhasebeye ihtiyaç duymaktadırlar. Böylece muhasebenin temel amacı, ihtiyaç duyulan

bilgiyi yönetime sağlamaktır. Aynı zamanda kamu kuruluşlarının ihtiyaç duyduğu parasal bilgiyi, kullanışlı bir biçimde sağlamayı da amaçlamaktadır (Kırlioğlu, 2006:3). Bir şirketin varlık ve kaynaklarında yaranmış değişiklikleri kaydederek, parasal raporlar yardımıyla faaliyetlerin sonucu hakkında bilgiler üretir ve şirketin vergi kanunları karşısındaki vaziyetini hesaplar vasıtasıyla tesbit ve kontrol etmektedir (zulucan, 2002:4). Bundan başka, bir işletmenin performansı, finansal durumu ve nakit akışı ile ilgili finansal bilgileri biriktirmek ve rapor etmek amacı gütmektedir. Bu bilgiler daha sonra işletmeyi yönetme, ona yatırım yapma ya da ona borç verme konusundaki kararlara ulaşmak için kullanılmaktadır (Mehmet, 2008:57). Bu bilgiler, müşteri faturalandırması veya tedarikçi faturaları gibi standartlaştırılmış ticari işlemler veya günlük kayıtları olarak bilinen daha özel işlemler aracılığıyla kaydedilen muhasebe işlemleriyle muhasebe kayıtlarında toplanmaktadır. Böylece, muhasebe merkezlerinin amacı finansal bilgilerin toplanması ve ardından raporlanması üzerinedir.

### **1.3. MUHASEBENİN KAPSAMI**

Muhasebe çok geniş bir kapsam ve uygulama alanına sahiptir. Muhasebe kullanımı yalnızca iş dünyasıyla sınırlı değil, toplumun tüm alanlarında ve mesleklerinde yayılmaktadır. Günümüzde, herhangi bir sosyal kurumda veya mesleki faaliyette, kazanç olsun ya da olmasın, finansal işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, bu işlemleri gerçekleştirdiklerinde kaydetmeye ve özetlemeye ve belli bir sabit srenin sona ermesinden sonra da net sonucunu bulma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu bilgilerin uygun kişilere yorumlanması ve iletilmesine de ihtiyaç vardır.

Yalnızca muhasebe kullanımı bu sorunların üstesinden gelmeye yardımcı olabilmektedir. Muhasebe kapsamı önceki günlerde olduğu gibi son zamanlarda birçok değişiklik geçirmiştir. Muhasebe dinamik bir konu olduğundan, sosyo-ekonomik değişimlerdeki değişikliklere ayak uydurarak kapsamı ve çalışma alanı her zaman artmaktadır. Bu alandaki sürekli araştırmalar sonucunda muhasebe ilke ve politikalarının yeni uygulama alanları ortaya çıkmaktadır. Ulusal muhasebe, insan kaynakları muhasebesi ve sosyal muhasebe, muhasebe sistemlerinin yeni uygulama alanlarına örnektir.

<https://accountingtheory.weebly.com/nature-and-scope-of-accounting.html> (Erişim 14.11.2018)

#### **1.4. MUHASEBE TÜRLERİ**

Muhasebe türleri yapılan faaliyetin türünü ve tüm finansal tabloların sunumu ve belgelendirmesini göstermektedir. Parasal bilgilerin oluşturulduğu kaynakların ve değişik bilgilerin sağlanması, farklı grupların ihtiyaçlarını karşılamaları ve değişik uygulama amaçlarının olması sebebi ile muhasebe, üç ana gruba bölünmektedir.

<http://piyasarehberi.org/yatirim/temel-analiz/183-muhasebe-cesitleri-ve-ozellikleri> (Erişim 09.07.2018)

- Genel Muhasebe
- Maliyet Muhasebesi
- Yönetim muhasebesi

##### **1.4.1. Genel Muhasebe**

Genel muhasebe, muhasebenin bölüdüğü üç ana gruptan biridir. Genel muhasebe işletme içi ve işletme dışındaki ilgili gruplara bilgi

sağlayabilmek için, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişikliğe sebep olan parasal nitelikteki işlevleri kaydederek, parasal ve ekonomik durumlar hakkında raporlar yardımıyla bilgiler üretir. Genel muhasebe, kamu, kredi kurumları, çalışanlar ve kamuoyu yani, daha çok işletme dışı ilgili grupların ihtiyaç duydukları bilgileri, nesnel belgelere esasen kayıtlar, özetleyerek kısaltır ve rapor şeklinde ilgili grupların tamamına aktarmaktadır. Bu sebeple genel muhasebe, işletmenin h kuki kişiliği ile işletme dışındaki ilgili grupları arasındaki ticari ilişkileri, kendisine konu ettiği için, dışa yönelik muhasebe olarak kabul edilmektedir.

Genel Muhasebe biriminin misyonu, kurumun mali kayıtlarının doğruluğunu ve bütünlüğünü korumak ve sağlamaktır. Bu sorumluluk, işlemlerin kurumun muhasebe sistemine Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GAAP), kurumun muhasebe politikalarına ve geçerli yetkili kurumlarca belirlenen kurallara uygun olarak kaydedilmesini gerektirir.

#### **1.4.2. Maliyet Muhasebesi**

Maliyet muhasebesi, tedarik zinciri içindeki tüm masraflara bakarak bir ürünün üretilmesi veya bir hizmet sunulmasıyla ilgili gerçek maliyeti belirleyen bir yönetim muhasebesidir (Altun, 2012:6). Üretilen mal ve hizmetlerle ilgili belirlenen maliyetlerin hesaplanmasına, denetlenmesine, analiz edilmesine ve satış miktarının belirlenmesine yardımcı olan bilgileri, yönetime fayda sağlayacak şekilde üreterek kayıtlayan içe yönelik muhasebe türüdür. Maliyet muhasebesi, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini belirlemek için, hesaplamada bu unsurları göz önünde bulundurmaktadır: hammadde, GÜG, direkt işçilik ve gider yerleri.

Maliyet muhasebesi, yönetimin mevcut operasyonları kontrol etmesi ve gelecek planlaması için ihtiyaç duyduğu ayrıntılı maliyet bilgilerini sağlamaktadır. Maliyet muhasebesi bilgileri, genellikle finansal muhasebe bilgilerinde kullanılır, ancak temel işlevi karar vermeyi kolaylaştırmak için yöneticiler tarafından kullanılmaktadır.

Maliyet Muhasebesi, üretim ve hizmet maliyetini titiz bir şekilde hesaplar, maliyet kontrolünü ve maliyet indirimini kolaylaştırmaktadır. Maliyet muhasebesi analize dayalıdır ve standart bir sonuca katkıda bulunan maliyetlerin nesnel ve öznel değerlendirmesini birleştirebilmektedir.

### **1.4.3. Yönetim Muhasebesi**

Yönetim muhasebesi, şirket içinde olan yöneticilerin bir sıra farklı seçeneklerden yalnızca birini seçebilmesi için, genel ve maliyet muhasebesinden elde ettiği veriler ile sayısal bilgiler ve raporlar üreten, bu bilgileri ve sonuçları yorumlayarak şirket yöneticilerinin kararlarına dayanak sağlamaktadır (Kırılıoğlu, 2006:3). Bu sebeple yönetim muhasebesi, üretilen bilgileri yöneticilerin nasıl kullanacakları ile de ilgilenmektedir. Bundan başka yönetim muhasebesi, genel muhasebe ve maliyet muhasebesinden yararlanmayı da kolaylaştıran bir muhasebe türüdür. Yönetim muhasebesi, şirket için lüzumlu olan standartların meydana getirilmesi, planlama işlemlerinin yapılması, şirket bütçelerinin hazırlanması ve denetlenmesinden yararlanarak, kontrol sisteminin oluşturulmasına dair konularla da ilgilenmektedir.

## **1.5. MUHASEBE BİLGİ KULLANICILARI**

Bir ticari işletmenin muhasebe bilgileri birçok tarafca kullanılmaktadır. Farklı taraflar muhasebe bilgilerini ihtiyaçlarına bağlı olarak farklı amaçlar için kullanılmaktadır. Bu nedenle, bir işletmenin muhasebe bilgi sistemi, muhasebe bilgisi ile ilgilenen herkesin ihtiyaçlarını karşılamak için raporlar üretecek şekilde tasarlanması gerekmektedir (Kısakürek ve Pekcan, 2005:110).

Muhasebe bilgi kullanıcıları ve ihtiyaçları aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

### **1.5.1. Yöneticiler**

İşletmenin faaliyetlerini yöneten kişidir. Yönetici kuruluşun finansal performansını ve pozisyonunu değerlendirmek ve analiz etmek, işletme performansını karlılık, finansal pozisyon ve nakit akışı açısından iyileştirmek için önemli kararlar ve uygun eylemleri almak için muhasebe bilgilerini kullanmaktadır. Muhasebe servisinden istenilen zaman faaliyetlerle ilgili bilgileri talep edebilmektedir. Yöneticiler bir departmandan ve içinde çalışan insanlardan sorumlu olmaktadır. Bazı durumlarda, yönetici tüm işletmeden sorumludur. Örneğin, bir restoran yöneticisi tüm restoranın başındadır.

### **1.5.2. İşletme Sahibi veya Ortaklar**

Teknolojik ve ekonomik gelişmeler işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kişilerin tek başına yeterli olmadığı için bir kaç kişi ortak bir amaca ulaşmak için emek ve sermayelerini birleştirip ortak olmuşlardır. Bu kişilerin birleşerek ortak olmaları amacı, yapılan faaliyetlerin sonucunda kar elde etmek ve büyüme için olmaktadır. Genel olarak ortakların karar verme yetenekleri ve ilk kar etme hakkı vardır.

Faaliyetlerin karlılığını bilmek ve elde edilen başarını öğrenmek için ortaklarda, yöneticiler gibi muhasebe departmanından faaliyetlerle ilgili rapor isteyebilmektedirler.

Ortaklar, bir kuruluşun ticari kazancında ve zararında paylaşma beklentisi ile paraya, mülke veya kişisel emeğe veya becerilere katkıda bulunmaktadır. Bir işletmedeki ortaklık, kişisel ortaklığa benzemektedir. Hem ticari hem de kişisel ortaklıklar şunları içermektedir:

- Ortak bir amaca doğru para toplamak;
- Bireysel becerileri ve kaynakları paylaşmak;
- Kar ve zararın iniş ve çıkışlarını paylaşmak;

Bir iş ortaklığı, bir işi ortak sahip olarak sürdürmek için iki veya daha fazla kişi arasındaki anlaşmanın oluşturduğu özel bir yasal ilişki türüdür. Ortaklık, her biri işletmeye yatırım yapmış birden fazla sahibi olan bir iştir. Bazı ortaklıklar, işte çalışan bireyleri içerirken, diğer ortaklıklar sınırlı katılımı olan ve aynı zamanda işletmeye karşı olan borç ve davalar için sınırlı sorumluluğu bulunan ortakları içerebilmektedirler.

Ortaklık geliri vergisi ortaklar tarafından ödenir, ancak kar ve zararlar ortaklar arasında bölünür ve sözleşmelerine dayanarak ortaklar tarafından ödenmektedir.

Tek bir mülk sahibi gibi bir ortaklık, doğrudan bir işletmedir; bu, işletmenin kâr ve zararının sahiplerine geçtiği anlamına gelmektedir (Yaman, 2008:26) .

### **1.5.3. Personel**

Bir şirkette faaliyet gösteren personel ve memurlar bu şirketin durumunu yakından izlemektedirler. Şirketin sürekliliğini, yani onun devamlı faaliyet gösterip göstermeyeceğini öğrenmeye çalışmaktadır. Bununla da kendi geleceğini güvence altına almış olur ve geleceğe daha güvenle bakmış olmaktadır. Personeller de yöneticiler ve ortaklar gibi muhasebe bilgilerine başvurabilmektedirler. Bugünkü ve gelecekteki başarı ve başarısızlığı öğrenmek için finansal bilgilerle ilgilenmektedirler. Şirketin başarısı, çalışanlar içinde büyük avantajlar sağlamış olmaktadır. Örneğin, karlılık, iş güvenliği, daha iyi ücretlendirme ve s.

### **1.5.4. İşletmeye Borç Verenler**

İşletmeye borç verenler kısa veya uzun vadede borç verecek olan kurumlardır. Borç veren bireysel, halka açık veya özel bir grup veya fonların geri ödeneceği beklentisi ile başkalarına fon sağlayan finansal bir kurumdur. Geri ödeme, herhangi bir faiz veya ücretin ödenmesini içermektedir. Geri ödeme, artışlarla (aylık ipotek ödemesinde olduğu gibi) veya toplu ödeme şeklinde gerçekleşebilmektedir.

İşletmeye borç verenleri, normalde işletmelere para ödünç veren ve bunun üzerinde faiz geliri elde eden bireyler veya finansal kurumlar olarak da tanımlayabiliriz. İşletmeye borç verenler öncelikle işletmenin borç ödeme gücünü ve karlılık durumunu bilmek istemektedirler. Bunun için de, muhasebe raporlarını incelemektedirler. Finansal performansı ve pozisyonu değerlendirmek ve para ödeyecekleri olan işletmenin anapara tutarını



geri getirebilecekleri ve oradaki faiz oranlarını geri alabilecekleri konusunda makul bir güvenceye sahip olmaları gerekmektedir.

### **1.5.5. Devlet**

Vergileri izleyen ve kullanan devlet kurumları işletmelerin faaliyetleri üzerinden elde ettikleri karlar ile yakından ilgilenmektedirler. İşletmenin mevcut vergi yasalarına göre vergi ödeyip ödemediklerini bilmek istemektedirler. Ödenecek vergilerin doğru hesaplanması devlet için çok önemlidir. Devlet, kontrol elemanları vasıtasıyla, işletmelerin gelir ve giderlerini incelemektedir. Böylece, muhasebe raporlarından da yararlanmış olmaktadır (Akdoğan, 1992:16).

### **1.5. 6. Toplum**

Bir toplum, kalıcı bir sosyal etkileşime katılan bir grup birey veya aynı coğrafi veya sosyal bölgeyi paylaşan, genellikle aynı siyasi otoriteye ve baskın kültürel beklentilere tabi olan büyük bir sosyal gruptur. Bir işletme topluma tesir edecek birçok şey yapabilmektedir. Örnek olarak, her hangi bir bölgeye ait olan bir işletme, bu bölgede yaşayan insanları kendi işletmesinde çalıştırarak veya bölgesel satıcılardan mal ve hizmet satın alarak onlara bu şekilde katkı sağlamış olmaktadır. Bunun için de işletmelerin kar veya zarar etmesi yalnızca bu işletmenin yatırım sahiplerini, ortaklarını veya işletmeye borç verenleri etkilememektedir. Eğer, bir işletme zarara uğrayarak onun fayda sağlayamaması, mal veya hizmet sunacağı toplumun ve aynı zamanda ülkeninde kaybı demektir (Naik, 1997:22).

## İKİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI MUHASEBE UYGULAMALARINDA FARKLILIKLAR VE HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI

#### 2.1.MUHASEBE SİSTEMLERİNDE ULUSLARARASI FARKLILIKLAR

Her ülkenin sosyal, kültürel, ekonomik ve dil gibi kendine has çevresel faktörlerinin olması muhasebe sistemlerinin de ülkeden ülkeye farklılık göstermesine neden olmaktadır (Usul ve Kıymık, 2010:124).

##### 2.1.1.Muhasebe Sistemi Farklılıklarından Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri

Her ülkedeki çeşitli muhasebe yasaları ve uygulamaları nedeniyle, muhasebe uzmanları tarafından uluslararası alandaki sorunlara göre çeşitli çözümler sunulmuş ve bu teorik çözüm önerilerinden farklı yöntem usulleri meydana gelmektedir. Bu teorik alanda iki fikir ve dört yaklaşım vardır (Ağca, 2003:6).

##### 2.1.1.1. Teorideki Çözüm Önerileri

Bu teoride geliştirilen 2 farklı çözüm önerisi vardır. Bu çözüm önerileri aşağıda ayrıntılı olarak özetlenmiştir:

- **Karşılaştırmalı Muhasebe Teorisi:**Bu yöntem, muhasebe uygulamalarını değerlendirmek ve yönlendirmek için mantıksal bir fikir olarak düşünülmektedir. Devletlerin tümünün muhasebe prosedürlerindeki değişiklikleri ve kanunları kapsamaktadır. Bu değişiklikler farklı iktisadi, siyasal ve yasal etkilerden oluşmaktadır. Bu nedenle, ülkelerin GAAP'a sahip oldukları ve muhasebecinin de bu hakikatin

farkında olması gerektiği fikri korunmaktadır. Bu fikir, ülkelerin muhasebe uygulamalarındaki değişikliklerin ve sonuçların farkında olan muhasebecinin, yabancı ülke muhasebelerinin de uygulamalarındaki değişikliklerin ve sonuçların farklı olacağını anlama deneyimine sahip olacağını göstermektedir. CAT yaklaşımının savunduğu tüm fikirler olabildiğince gerçeğe uygundur. Günümüzde, önemli muhasebe ve denetim şirketleri bu mantığı, başka bir ülkede faaliyetlerine devam etmek istediklerinde kullanmaktadırlar. Ayrıca, bu uygulamalar yalnızca büyük, yetişkin şirketlere ait olmaktadır.

- **Evrensel Muhasebe Veya Dünya Muhasebesi Teorisi:** Bu fikri savunanlara göre, uluslararası muhasebenin tüm ülkeler tarafından onaylanabilecek evrensel bir yöntem olarak düşünülmesi gerekmektedir. Tüm ülkeler tarafından başvurulabilecek yöntemler oluşturmak için, tüm dünyada uygulanabilecek Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri setinin hazırlanması gerekmektedir. Kraayenhof'un 1960'da yazmış olduğu makaleye esasen bu yaklaşım, muhasebeyi etkileyen iktisadi, siyasal, sosyal, kültürel faktörlere gereken önemi vermediğinden tüm alanda bir tür muhasebe sisteminin uygulanamayacağına dair eleştiriler almıştır .

#### **2.1.1.2. Uygulamadaki Çözüm Önerileri**

Uygulamada yapılan çözüm önerileri Mukayeseli Muhasebe Teorisinde bahsedilen yaklaşımlardır: Çeviri, Karşılıklı Tanıma ve Uzlaşma. Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırması ise Evrensel

Muhasebe teorisine uygun olan yaklaşımdır. Bu yaklaşımların her birinin açıklaması aşağıda gösterilmektedir.

- **Çeviri:** Bu uygulama mümkün olduğunca ucuz ve kullanışlı yöntemdir. Bu uygulama muhasebe bilgisi kullananlar ve ilişkili taraflar açısından farklı şekillerde uygulanmaktadır. Burada kullanıcılar, yabancı şirketlerin finansal raporlarını kendi dillerine dönüştürebilmektedirler. Muhasebe bilgilerini kullananlar, eğer yabancı şirketin standardı hakkında bir bilgi sahibi değillerse, o zaman bu yaklaşımı kullanmakla kendilerine bir fayda sağlayamazlar .
- **Karşılıklı Tanıma:** Karşılıklı tanıma anlaşması, iki veya daha fazla ülkenin birbirinin uygunluk değerlendirmelerini tanımayı kabul ettiği uluslararası bir anlaşmadır. Bu yaklaşımda, bir ülkenin muhasebe standartları ve prosedürleriyle gerçekleştirdiği mali raporlar, diğer ülke içinde geçerli kabul edilmektedir. Diğer taraftan, örnek olarak A ülkesi birden çok ülkeyle karşılıklı tanıma anlaşmasına katıldığında, yatırımcının daha iyi kararlar alabilmesi için bu ülkelerin muhasebe sistemlerini bilmesi gerekmektedir.
- **Mutabakat:** Finansal kaynakların güvenilirliğini sağlamak için tüm bilanço hesaplarında mutabakatın düzenli ve sürekli olarak yapılması gerekmektedir. Sağlam bir uzlaşma süreci finansal raporlama fonksiyonunun doğruluğunu artırmakla, finans departmanının finansal raporları güvenle yayılmasını sağlamaktadır. A ülkesinin B ülkesinin kanunlarını uygulaması ulusalcılık duygularını etkilemekte ve bu durum siyasal bir problem olarak ortaya çıkmaktadır.

- **Uluslararası Muhasebe uyumlaştırması:** Dünyadaki finansal raporlama süreçlerindeki farklılıkları azaltmayı amaçlamaktadır (Çankaya, 2007:130). Amaç, mali tabloların hazırlanmasında ve sunumunda bir miktar kıyaslanabilirlik elde etmektir. UFRS arasındaki farkları ortadan kaldırmaya ve uluslararası uyumu elde etmeye çalışan çeşitli kuruluşlar vardır (Saymaz, 2015:8). Uluslararası uyum sağlandığında, birçok ülke uluslararası finansal piyasalara erişimi artıracak ve gelecekteki yatırımlarda, yatırımcıların güven ve bilgisinde artış sağlayacağına göre bundan faydalanmaktadır. Uyumlaştırma uluslararası işlemleri kolaylaştırarak ve giderek daha fazlasını sağlayarak değişim maliyetlerini en aza indirmektedir.

## **2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE UYGULAMALARINDA HARMONİZASYON ÇALIŞMALARI**

Dünyadaki birçok uluslararası ve bölgesel kuruluş uyumlaştırma için çalışmalarını hala devam ettirmektedirler. Burada, öncelikle harmonizasyon gerektiren faktörlerden bahsedilecek, sonda ise harmonizasyonun avantajları ve dezavantajları incelenecektir (Berberoğlu, 2002:22).

### **2.2.1. Muhasebede Uluslararası Harmonizasyonu Gerektiren Faktörler**

Söz konusu etkenler aşağıdaki gibi açıklanmaktadır .

- **Finansal Piyasaların Uluslararasılaşması:** Son gelişmelere göre, sermaye piyasası yoluyla kaynak toplama yöntemi daha çok öncelik kazanmaktadır. Uluslararası ticaret ve fon akışı

serbestleşmesinin bir sonucu olarak, yabancı borsalarda işlem gören çok fazla şirket oluşmakta ve yabancı yatırımcıların borsadaki paylarının değeri yükselmektedir. Diğer ülkelerden kaynak elde etmek isteyen şirket, finansal tablolarında değişiklik yapmak zorunda kalmadan, başka ülkelerde de kabul görmesi, giderleri azaltmakta ve bir çok faydalar sağlamış olmaktadır (Akgün, 2012:49).

- **Çokuluslu Şirketler:** Küreselleşme sonucunda, çoğu ülkede ekonomik faaliyetler iyileşmiş ve diğer ülkelerde faaliyet gösteren şirketler aynı dönemde ortaya çıkmaktadır. Muhasebe uyumunun gerekliliği sonucunda söz konusu şirketlerde finansal tablolar sağlanacak ve maliyetler düşürülecek, yönetim veri sistemi uygulanacak ve faaliyette bulunan ülkelerin hareketleri kolaylaşacaktır (Üstündağ, 2000:44).
- **Bağımsız Denetim Firmaları:** Küreselleşme sonucu ortaya çıkan ve çokuluslu şirketler olan denetim firmalarının faydaları, uluslararası standartların meydana gelmesi, çok uluslu şirketlerin denetiminde elde edilecek rahatlık, çalışanların eğitimine harcanan giderlerin azaltılması olmaktadır. Bundan başka, farklı ülke ofisleri arasında eleman aktarımı da sağlanmaktadır.
- **Ekonomik Birlikler:** Dünyanın farklı ülkeleri arasında uyum yaratmak amacıyla işbirlikleri kurulur, ekonomik toplum ve bağlılık oluşturulmaktadır. Üye olan ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarının kıyaslanabilir olması sağlanmaktadır (Parlakkaya, 2004:122).

- **Gelişmekte Olan Ülkelerin Faydaları:** Muhasebe standartlarının uyumunun bir sonucu olarak, muhasebe standartlarında hala yeterli gelişme sağlamayan ülkelere rehberlik etmekte ve standartların kalitesinin iyileştirmesine yardımcı olmaktadır.
- **Uluslararası düzenlemelerdeki Gelişmeler:** Çoğu kuruluş UMS'nin kurulması için girişimde bulunmakta ve bu konuda önemli gelişmelerin yapılması gerekmektedir.

### **2.2.2. Harmonizasyonun Yararları**

Muhasebe standartları, işletme katılımcılarına aşağıdaki avantajları sağlamaktadır (Kiracı ve Köse, 2002:68).

- Farklılıkları ortadan kaldırarak tek düzen muhasebe sistemi oluşturmak;
- Finansal tabloların anlaşılmasını, uygun, bağımsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlar;
- İşletmelerin finansal başarılarını farklı zamanlarda karşılaştırmalarını sağlayarak bunun neticesinde onlar için çok önemli kararlar almasını sağlar;
- Çok uluslu şirketler, zor ve yabancı muhasebe yöntemlerinin arkasına gizledikleri transfer fiyatları belirleyerek, vergi mükelleflerinin hesaplanması ve işletme yönetiminde hesap verebilirliği sağlayarak, uluslararası yatırımları çekmektedir;
- Uluslararası piyasalarda finansal bilgilerin üretimi ve teslimi için ortak bir dil oluşturmak;
- Kalite ve Şeffaflığın yöresel standartlara göre artmasını sağlar;

- Uyumlaşma adı altında yapılan mali raporlamanın karşılaştırılabilirliği, fırsatların ve risklerin yatırımcılar için karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Daha ucuz ve yöresel standartlara kıyasla oldukça pratiktir;
- Uluslararası sermaye piyasalarında kaynak toplamayı ve borçlanmayı amaçlayan işletmelerin mali tablolarını ilgili ülke yöntemine dönüştürmek zorlukları azaltır;
- Çok uluslu şirketlerin farklı ülkelerdeki ortaklıklar ve şubelerinin başarısını sistematik olarak değerlendirir ve şirketlerin güvenilirliğini artırır;

### **2.2.3. Harmonizasyonda Yaranan Sorunlar**

Muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın faydalarına inananlar kadar inanmayanlar da var. Bir taraf uyumlaştırmanın faydalarından bahsederken, diğer taraflar uyumlaştırmanın hiçbir faydası olmadığını belirtmektedir. Uyumlaştırmaya inanmayanların tartışma konuları politik maliyetler ve ulusalcılık yaklaşımlarının üstesinden gele bilmeme olasılığıdır. Uyumlaştırmanın faydalarına inananlarsa, aktif küresel sermaye piyasaları ve uyumlaştırılmış muhasebe standartları olmadan çalışmaya devam etmektedirler (Varıcı, 2009:283).

- Uyumlaştırmayla ilgili ülke hukukunda yaptırım gücü eksikliği;
- Standardın teknik sorunları;
- Muhasebe meslek kuruluşları bazı ülkelerde aktif değildir;
- Özel ve küçük işletmelerde maliyet arttırıcı standartların karmaşıklığına ilişkin sorunlar;



- Yatırımcılar finansal tabloları kendi dillerine dönüştürürken yaranan çeviri veya finansal tablolardaki düzenleme sorunları;
- Ülkelerin kendi genel muhasebe vergi kanunlarına dayanıklı olması;
- Bazı uyumlaştırma konusunda uzlaşma varabilmeme sorunları;
- İlk kez uygulayıcılar için yeterli açıklamanın olmaması;

### **2.3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI**

Söz konusu standartlar işletmelerin ve işletme dışında bulunan çevrelerin karar alma sürecinde tespit edici rol oynamaktadır. Bu standartların kimlerin aracılığıyla belirlendiği bir tartışma konusu olmaktadır. Muhasebe standartları meydana gelmesinde öne sürülen fikirler aşağıdaki gibi açıklanmaktadır .

#### **2.3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yöntemiyle Belirlenmesi**

Bu yöntem söz konusu standartların kamu tarafından yasalar ve benzer uygulamalarla belirlenmesidir. Ekonomik sonuçları olmakta ve toplumsal tercih gerektirmektedir. Kanuna göre standartların belirlenmesi birtakım yarar ve sakıncalar oluşturmaktadır. Yapılacak olan düzenlemelerin ilgili çıkar gruplarına karşı daha güçlü olma beklentisi, en mühim avantajı olmaktadır. En mühim sorunu ise partilerin siyasal görüşler doğrultusunda karar verebilmesidir (Yılmaz, 2001:17).

### **2.3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi**

Kanun yolu ile muhasebe standartlarının tespit edilmesinde rastlanılan problemlerin karşısına geçileceği ve ilgili olan grupların aktif şekilde sürece katılımının sağlanması ve yöneticiler aracılığıyla çıkar gruplarının baskı gruplarından daha çok göz ardı olunacağı öne sürülmektedir.

### **2.3.3. Kamu Adına Muhasebe Standartları Hazırlama Yetkisinin Bağımsız Bir Kuruma Teslim Edilmesi**

Muhasebe standartlarının gücünü, iktidar dayanağı olan bir kuruma devretme prosedürüdür. Bu ABD'de kullanılan uygulama yöntemi olmaktadır. Bundan başka, bu şekilde oluşturulacak kurumlar kanun düzenlemeleri tarafından muhasebe düzenlemelerini sıkı ve aktif bir biçimde uygulayabilecektir. Bu uygulama için yapılan eleştiriler, özel sektörün düzenleyici kurumlarla karşılaştırıldığında şimdiye kadarkinden daha güçlü yetkininin sağlanması sebebiyle yapılacak düzenlemelerde keyfi eylem olasılığını artırmakta, siyasal baskı ve özgürlüklerini kısıtlayan kurumlardan ve bu zorluklardan kolaylıkla etkilenebilmektedirler.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UMS38 -M.O.D.V. - DEĞERLEME, SUNUM VE KAYIT ESASLARI

#### 3.1. STANDARDIN UYGULAMA ALANI

Bu Standardın amacı, diğer UFRS'ler tarafından düzenlenmeyen MODV ilişkin muhasebe politikalarını açıklamaktır. Bu Standart uyarınca işletme MODV-1 ancak kendi kriterlerini karşıladığı zaman tanıyacak ve muhasebeleştirecektir. Standart ayrıca maddi olmayan duran varlıkların defter değeri ölçümünü uygular ve MODV hakkında finansal tablo dipnotlarında açıklama gerektirir.

Bundan başka bu Standart aşağıdaki durumlar hariç olmakla, ticari örgütlerin M.O.D.V.'ın muhasebe kaydına uygulanmaktadır:

- Araştırma ve değerlendirme aktiflerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi;
- Madeni kaynaklar, petrol, doğal gaz rezervlerinin ve buna benzer yenilenemez enerji kaynakların çıkarılması ve madenlerin işlenip hazırlanması ile ilgili harcamalar;
- Sigortacının sigorta sözleşmeleri kapsamındaki sözleşmeden oluşan yükümlülüklerinden yaranan ertelenmiş satın alma giderleri ve M.O.D.V.'lar;

Eğer M.O.D.V.'ların herhangi özel türünde muhasebe kaydının yapılması diğer Uluslararası Muhasebe Standartları ile düzenleniyorsa, o halde bu Standart yerine uygun Standartların uygulanması gerekmektedir. Örneğin, bu Standart aşağıdakiler için geçerli değildir:

- Normal faaliyet halinde işleteme tarafından satış için tutulan M.O.D.V.'lar;
- Ertelenmiş vergi aktifleri;
- "Kiralama üzere" Uluslararası Finansal Raporlama Standardı alanına ait olan kira sözleşmeleri;
- İşçilerin ödüllendirilmesi sonucunda oluşan aktifler;
- Finansal varlıklar;
- Satış için elde tutulan uzun vadeli maddi olmayan duran varlıklar;
- Şirket birleşmelerinden ortaya çıkan "goodwill"

M.O.D.V.'lar bağımsız şekilde mevcut veya herhangi diğer fiziksel nesnenin bir hissesi olarak takdim edilmektedir. Eğer varlık maddi ve M.O.D.V. unsurlarından oluşursa bu zaman işletme unsurlardan hangisinin daha faydalı olduğunu belirleyerek onun M.D.V. gibi M.D.V.'lar başlıklı Uluslararası Muhasebe Standardına veya M.O.D.V. gibi mevcut standarda göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bu Standart, AR-GE, başlangıç örgütlenme faaliyetleri, reklam, eğitim harcamaları gibi diğer hususlarla ilgili masraflar için de geçerlidir. AR-GE faaliyetleri bilgiyi arttırmaya odaklanır. Buna göre de bu faaliyetler fiziksel bir maddeyle bir varlığın yaratılmasıyla sonuçlansa da varlığın fiziksel bileşeni sadece maddi olmayan bileşeni olan somutlaşmış bilgiye kıyasla ikinci sırada yer almaktadır.

### 3.2. TEMEL KAVRAMLAR

Söz konusu Standartda kullanılmış temel kavramlar aşağıdaki anlamları açıklamaktadır:

- **M.O.D.V.** fiziksel yapıya sahip olmayan tanınabilen parasal olmayan varlıktır.
- **Parasal varlıklar** elde olan nakit sermaye, ayrıca sabit veya tespit edilebilen para tutarında alınacak varlıklardır.
- **Aktif piyasa** aşağıdaki şartları kapsamaktadır:
  - Piyasada alınıp-satılan mallar aynı tiptir;
  - Hazır alıcı ve satıcı bulmak her an mümkündür;
  - Fiyatlar herkes tarafından bilinmektedir;
- **Araştırma** yeni bilimsel veya teknik başarıların ve fikirlerin elde edinilmesi için planlı ve amaçlı bilimsel ve teknik araştırmaların hayata geçirilmesidir.
- **Geliştirme** işleri yeni veya daha gelişmiş malzemelerin, donanım ve cihazların, ürünlerin, süreçlerin, sistem yada hizmetlerin, onların ticari yol ile üretimi veya kullanımından önce planlanması yada tasarım edilmesi kastedilen araştırma sonuçlarının ve diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

### 3.3. TANIMA VE DEĞERLEME

Telif hakları, patentler, sinemalar, müşteri listeleri gibi M.O.D.V.'lar bir takım şartlar sağlanmış olduğunda TMS 38'e göre M.O.D.V'lar olarak kabul edilip muhasebeleştirilmektedirler. Söz konusu şartlar ise belirlene bilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik faydalar olmaktadır.

M.O.D.V.'lar aşağıdaki kriterlere göre tanımlanır:

- **Belirlenebilirlik:** M.O.D.V.'ın tanımı, onun şerefiyeden ayrı şekilde belirlenmesini gerektirmektedir. İşletmelerin birleşmesi sonucunda elde olunan şerefiye, bireysel olarak tespit edilemeyen ve ayrı olarak muhasebeleştirilemeyen ve diğer varlıklardan oluşan gelecek ekonomik faydaları ifade eden varlıktır. Gelecekte elde edilecek ekonomik fayda varlıklar arasında veya mali tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun gürülemeyen varlıklar arasındaki ortak gücün sonucu olabilmektedir.
- **Kontrol:** Bu kısımda kontrol varlığı, işletmenin kendi kaynakları vasıtasıyla ekonomik fayda elde etmek niyetini ve ekonomik kuruluşların bu kara sahip olmak imkanlarını kısıtlama yeteneğiyle onaylanmaktadır. İşletme tarafından M.O.D.V.'dan elde edilecek ekonomik karı kontrol etme yetkisi mahkeme tarafından verilmiş kararlara uygun yapılmaktadır. Ancak, işletme gelecekteki karı üzerinde başka şekilde fazla kontrol sahibi olabilirse, bu problemin mahkeme yoluyla çözümlenmesi ön şart gibi kabul edilmemektedir. Piyasa ve teknik alanla ilgili bilgiler, ekonomik faydaların sağlanılmasına yardımcı olmaktadır. İşletme kalifiye elemanlardan oluşan gruba sahip olabilir ve eğitim aracılığıyla, gelecekte ekonomik faydalar sağlayacak ek nitelikleri belirleyebilir. Fakat işletme, çoğu zaman, M.O.D.V. kavramına uyum sağlayan kalifiye elemanlardan ve bunların eğitimlerinden oluşan ekonomik faydalar üzerinde yeterli kontrole sahip değildir. İşletmenin, müşteri portföyüne ya da

piyasa payına sahip olabilmektedir. Bunun yanı sıra, müşteriler ile bağlantı oluşturmalarının esas sebebi, müşterilerin işletme ile ticari ilişkilerini sürdürmelerini beklemektedir. Fakat, müşteri ile bulunan bağlantıyı ya da müşterinin işletmeye karşı bağımlılığını müdafaa eden yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bir takım yöntemlerin bulunmadığında; M.O.D.V. kavramına uyum sağlayan, işletmenin müşterilerine karşı ilişkileri ve bu tür faktörlere bağımlılıktan oluşması beklenen faydalar üzerindeki kontrolü çoğu zaman yeterli değildir.

- **Gelecekteki ekonomik faydalar:** M.O.D.V. kullanmakla ekonomik yararlardan faydalanmak bu varlığı belirleyen kriterin üçüncü temel unsurudur. M.O.D.V.'ın ilk olarak alınması veya işletmenin iç imkanlar hesabına kurulması, ayrıca bundan sonra aktife ilave edilmesi, onun herhangi bir bölümünün değiştirilmiş veya aktife hizmetin gösterilmesi ile ilgili giderlere uygulama yapılmaktadır. Eğer burada belirtilen iki özellikten herhangi biri mevcut olmazsa, o zaman onlarla ilgili masraflar kar ve zarar hakkında raporda kurulduğu andan harcama olarak tanınacaktır.

M.O.D.V.'lar sadece aşağıdaki durumlarda muhasebeleştirilmektedir:

- Kurum aktifle ilgili beklenen ekonomik faydanın elde edileceğini tahmin edince;
- Aktifin ilk değerinin güvenli değerlendirilmesi mümkün olduğunda;

Kurum, aktifin faydalı kullanım süresi boyunca mevcut olan ekonomik ortama dair en iyi değerlendirmesini yansıtan esaslandırılmış ve uygun varsayımlar kullanarak, beklenen gelecek ekonomik yararın elde olunması olasılığını değerlendirmektedir. M.O.D.V.'ın ilk değerlendirilmesi onun ilk değeri temelinde yapılmaktadır. Bu standarda göre aktifin kullanıma hazır olmasından sonra katlanılan tüm yeni harcamalar onların olduğu döneminin giderleri olarak bilinmektedir.

Örneğin, kurum 50,000 TL değerinde olan bilgisayar yazılımının bir bölümünden lisans hakkını elde etmiştir. Programın tamamlanmasına kurum 25,000 TL harcaması gerekir. Böylece, ilk olarak 75,000 TL değerinde M.O.D.V.'lar tanınacaktır.

Alınmış M.O.D.V.'ın ilk tanınması veya işletmenin iç imkanları hesabına M.O.D.V.'ın kurulmasından sonra ödenen maliyetler yalnızca özel durumlarda aktifin defter değerinde tanınmaktadır. Ödenmiş maliyetler M.O.D.V.'ın tanınma kriterine uygun geleceği konusunda önemli kanıt mevcut oluncaya kadar, olduğu andan kar ve zarar hakkında raporda gider olarak tanınmaktadır. Eğer sonraki maliyetler M.O.D.V.'ın tanınma kriterine uygun gelirse, o zaman aynı maliyetlerin M.O.D.V.'ın defter değerinde tanınması gerekmektedir.

### **3.3.1. Ayrıca Elde Edilen M.O.D.V.'lar**

M.O.D.V.'lar ayrıca elde edildiğinde, mevcut standarda belirtilen tanınma kriterine hemen cevap vermiş olmaktadır. Bundan başka, ayrıca alınmış M.O.D.V.'ların ilk değeri genellikle güvenilir şekilde belirlenebilmektedir. Bu özellikle, M.O.D.V.'ın elde edilmesi için



ücretin nakit veya nakit benzeri varlıklar aracılığıyla hayata geçirilmesi sırasında mümkün olmaktadır.

Ayrıca elde edilen M.O.D.V.'ın değeri iki unsurdan oluşmaktadır:

- Alış fiyatından satış indirimleri çıkıldıktan sonra ithalat vergileri ve alışla ilgili indirilemeyen vergiler de dikkate alınarak oluşan maliyetler;
- Aktiften amaca uygun kullanılabilmesi için onun gerekli duruma getirilmesine yapılan doğrudan maliyetler;

M.O.D.V.'la ilgili giderlerin defter değerinde tanınması, aktifin yönetim tarafından öngörülmüş tarzda faaliyet göstermesi için yararlı olduğu andan durdurulmaktadır. Bu yüzden M.O.D.V.'ın kullanımı veya yer değişmesi üzere giderler bu aktifin defter değerine ait edilmemektedir. M.O.D.V.'ın oluşturulması ile ilgili ek olarak hesaplanmış, fakat aktifin yönetim tarafından öngörülen biçimde kullanımına uygun duruma getirilmesi için zorunlu olmayan harcamalar aktifin defter değerine eklenmeyerek doğrudan dönem giderlerine aktarılmaktadır.

Örneğin, 100,000 TL değerinde olan M.O.D.V. elde edilmiş ve bu tutarın 30 gün içinde ödenilmesi gerekmektedir. Bu süreden sonra satıcı faizler ilave etmek hakkına sahiptir. 50 gün sonra kurum aktifini 105,000 TL'e almaktadır. Aktif 100,000 TL değerinde muhasebeleştirilir. Oluşan fark ise dönem gideri olarak bilinmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar 100,000

Finansal giderleri 5,000

Nakit ve Nakit benzeri Varlıklar 105,000

Eğer M.O.D.V.'lar üzere ödeme normal kredi koşullarından daha uzun vadeye ertelenirse, onun ilk değeri M.O.D.V.'ın elde edildiği tarihte nakdin eşdeğeri ile ifade edilen alış değerine eşit olmaktadır. Bu rakamla toplam ödemelerin arasındaki fark "Borçlanma Maliyetleri" Uluslararası Muhasebe Standardında öngörülen yatırım yanaşmasına uygun olarak aktifleştirilmeyene kadar kredi süresi üzere faiz gideri olarak tanınmaktadır.

**3.3.2. İşletmelerin birleşmesi sonucunda elde edilen M.O.D.V.'lar** "İşletme Birleşmeleri" adlı Uluslararası Finansal Raporlama Standardına göre, eğer maddi olmayan duran varlık işletmelerin birleşmesi sonucunda elde edilirse, bu aktifin ilk değeri onun alış tarihine olan gerçeğe uygun değerini yansıtmaktadır.

### **3.3.3. İşletmelerin birleşmesi sırasında elde edilen M.O.D.V.'ın gerçek değerinin değerlendirilmesi**

İşletmelerin birleşmesi sonucunda elde edilen M.O.D.V.'ların gerçek değeri genellikle yeterince güvenli gerekçeyle değerlendirilebilmektedir. Farklı olasılıklara dayanarak bazı olası sonuçların oluşması belirsiz durum gibi gözükse de o, hiç de aktifin güvenli esasla değerlendirilmesinin imkânsız olduğunun gösterisini yapmaz, aksine bu durum gerçek değer belirlenmesinin bir bölümünü oluşturmaktadır. Eğer işletmelerin birleşmesi sonucunda elde edilen maddi olmayan duran varlığın kullanım süresi sınırlı olursa, o zaman tekzip edilmesi olası derecede zannedilmektedir ki, onun gerçek değeri güvenli gerekçeyle değerlendirilebilmektedir.

İşletmelerin birleşmesi sonucunda elde edilen M.O.D.V. yalnızca ona ait olan ilgili maddi veya M.O.D.V. ile bölünebilmektedir. Bu

durumda, eğer grup içinde bulunan aktiflerin bireysel gerçek değerlerinin bireysel şekilde güvenli esasa değerlendirilmesi olası değilse, alıcı, aktifler grubunu şerefiyeden ayrı olarak, birim aktif olarak tanımaktadır.

İşletmelerin birleşmesi sonucunda oluşan maddi olmayan duran varlığın gerçek değerinin güvenli gerekçeyle değerlendirilmesini imkansız kılan şartlar M.O.D.V.'ın mevzuatla belirlenmiş haklardan yada diğer sözleşme haklarını ve bunun yanı sıra aşağıdaki durumlardan ileri gelmektedir:

- Varlık genel olarak işletmeden ayrı olarak tanımlanamamaktadır;
- Ayrı olarak tanımlanması mümkün olsa bile, aynı veyasöz konusu benzer varlıkların takası işlemlerini yansıtan veya doğrulayan tarih veya kanıt mevcut değildir;

Aktif alım satımın gerçekleştiği piyasada uygun piyasa fiyatları M.O.D.V.'ın gerçek değerinin değerlendirilmesi için en güvenli ortam yaratarak, genellikle müşterinin malı almak için ödemeye hazır olduğu mevcut değeri yansıtmaktadır. Eğer teklifin mevcut değeri yoksa o zaman son benzer işlemlerin fiyatına referans alarak adil değeri belirlemek mümkündür. Bu durumda işlemin yapıldığı tarih ile aktifin gerçek değerinin değerlendirilmesi tarihi arasındaki süre zarfında ekonomik durumda ciddi değişiklikler yaşanmaması gerekmektedir.

### **3.3.4. Araştırma ve Geliştirme Projelerine İlişkin Oluşan Sonraki Maliyetler**

Ayrıca veya işletmelerin birleşmesi sonucunda elde edilmiş ve M.O.D.V. gibi tanınmış işlenip hazırlanmakta olan araştırma ve geliştirme çalışmaları üzere sonraki maliyetler aşağıdaki Şekilde olduğu gibi kayda alınmaktadır:

- Araştırma safhasına ait olan giderler oluştuğunda dönem giderlerine aktarılmakta;
- Geliştirme safhasının yürütülmesi bu standarda uygun olarak M.O.D.V.'in tanınma kriterine uyum sağlamayan giderler kurulduğu andan, dönem giderlerine aktarılmakta;
- Bu Standarda göre M.O.D.V.'in tanınması kriterine uyan giderler elde edilmiş, işlenip hazırlanmakta olan AR-GE projelerinin defter değerine eklenmektedir;

### **3.3.5. Devlet teşviki yolu ile elde edilen M.O.D.V.**

Eğer, M.O.D.V. devlet teşviki aracılığıyla bedelsiz yada itibari bedel ile sağlanmış olursa, o zaman kurum "Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımları hakkında bilgilerin açıklanması" Standardına uygun olarak hem M.O.D.V.'i, hem de ilgili devlet teşvikini ilk olarak gerçek değerle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Kurum M.O.D.V.'in gerçek değerle muhasebeleştirilmemesi konusunda karar verince, bu varlık, kurum tarafından belirtilen standarda göre ilk olarak varlığın kullanıma hazır duruma getirilmesi ile ilgili doğrudan ödenen giderler dahil nominal değerle tanınmaktadır.

Örneğin, şirket var olan yazılımın yeni özellikleri üzerinde çalışmakta ve bu çalışma ile doğrudan ilişkili olan giderler 500.000 TL tutarında gerçekleşmektedir. Bu giderlerin 360.000 TL'lik kısmı direkt işçilik giderlerini oluşturmaktadır. Devlet, işletmeye işçilik giderlerinin %75'i kadar (270.000 TL) sübvansiyon sağlamayı kabul etmiştir. Böylece, işletme sadece 230.000 TL yatırım yapacak. Bununla birlikte, işletme, varlığın başlangıçtaki maliyeti 500.000 TL ve 270.000 TL'nin devlet teşvikleri olarak muhasebeleştirecektir.

### **3.3.6. Varlıkların takası**

Aşağıdaki durumlar dışında bu varlıkların ilk değeri gerçek değerle değerlendirilmektedir:

- Takas işlemi ticari amaç gütmendiğinde;
- Alınmış yada verilmiş aktifin yada aktiflerin gerçek değerinin güvenli şekilde tespit edilmesi mümkün olmadıkta;

Eğer alınmış aktiflerin gerçek değerini belirlemek mümkün değilse, bu zaman o aktif (aktifler) takas sonucunda teslim edilmiş aktifin (aktiflerin) gerçek değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Fakat eğer teslim edilmiş aktiflerin de gerçek değerini belirlemek mümkün değilse, bu durumda alınmış aktif takas sonucunda teslim edilmiş aktiflerin defter değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Parasal varlıklar yada onların eşdeğerleri takas işleminin bir hissesi olarak dahil edilirse, bu onu gösterebilir ki, takas yapılan aktiflerin gerçek değerleri eşit olmamaktadır. Takas işleminde gerçek değerleri eşit olan aktifler katılırsa, alınmış aktiflerin ilk değeri teslim edilmiş aktiflerin defter değerine eşit değerlendirilmektedir.

Örneğin, Azeri şirketi, Hazar şirketine sahip olduğu yazılım üzere entelektüel haklarını ekipman artı 10.000 TL nakit ile takas işlemi karşılığında almaktadır. Takas olunan ekipmanın defter değeri 25.000 TL idi, fakat gerçeğe uygun değer 35.000 TL dir. Elde edilen M.O.D.V.'lerden kaynaklanan hakların gerçeğe uygun değeri 55.000 TL olmaktadır. Bu işlemin muhasebeleştirilmesi;

Maddi Olmayan Varlıklar	35.000
Makinaları ve Ekipmanları	25.000
Nakit	10.000

### **3.3.7. İşletmenin İç İmkanları Sayesinde Yaratılmış Şerefiye**

İç imkanlar sayesinde oluşturulmuş şerefiyenin varlık olarak tanınması gerekmemektedir. M.O.D.V.'in tanınması ve ilk değerlendirilmesi için onun mevcut koşullara uymasının dışında kurum kendi iç imkanları sayesinde oluşturulmuş tüm M.O.D.V.'a aşağıda belirtilecek standartlara yansımış talepleri ve kuralları uygulaması gerekmektedir.

İşletmenin iç imkanları sayesinde oluşturulmuş M.O.D.V.'in tanınma kriterlerine uymasını değerlendirmek amacıyla M.O.D.V.'in oluşturulması aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

- Araştırma safhası;
- Geliştirme işleri safhası;

"Araştırma" ve "geliştirme" anlayışlarının belirlenmesine rağmen, "araştırma safhası" ve "geliştirme işleri safhası" bu Standardın amaçları bakımından daha geniş bir anlayışa sahip olmaktadır.

Eğer işletme içi imkanlar sayesinde M.O.D.V. yaratmak için projenin araştırma safhasını geliştirme çalışmaları safhasından ayırd edebilmiyorsa, bu zaman bu proje için sarf edilmiş tüm giderler kurum tarafından sadece araştırma safhasının giderleri gibi düşünülmesi gerekmektedir.

### **3.3.8. Araştırma Safhası**

Araştırma safhasında maliyetler M.O.D.V. olarak tanınmamalı ve oluştuğu andan itibaren dönem gideri olarak kayda alınması gerekmektedir.

### **3.3.9. Geliştirme İşleri Safhası**

Geliştirme işleri sırasında oluşan M.O.D.V.'lar kurum tarafından sadece aşağıdaki şartların sağlanmasını sergilemek yeterli olduğu halde tanınabilmektedir:

- Kullanım veya satış için yararlı olması amacıyla, M.O.D.V.'ı tamamlanmasının teknik açıdan olasılığı;
- Kullanım veya satış amacıyla, M.O.D.V.'ın oluşturulmasının sona ulaştırılması ile ilgili niyetin olması;
- İşletmenin M.O.D.V.'ı kullanması veya satması becerisi;
- M.O.D.V.'ın gelecek ekonomik fayda getireceği perspektifini gösteren faktörlerin varlığı;
- Kullanım veya satış amacıyla, M.O.D.V.'ın oluşturulmasının sona ulaştırılması için uygun teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması;
- M.O.D.V.'ın oluşturulması sırasında ona ait edilebilir maliyetlerin gerçek esasta değerlendirilmesi becerisi;

İç imkanlar sayesinde oluşturulmuş ticari markaları, gazete başlıkları, yayıncılık hakları, müşterilerin listesi ve nitelik itibariyle benzer diğer birimler M.O.D.V.'lar olarak tanınmamalı ve ismi geçen nesnelere kurulması ile ilgili masraflar olduğu dönemde gider olarak bilinmektedir.

### **3.3.10. İşletmenin iç İmkanları Sayesinde Oluşturulmuş M.O.D.V.'ın İlk Değeri**

Bu Standarda göre işletmenin iç imkanları sayesinde oluşturulmuş M.O.D.V.'ın ilk değeri mevcut Standarda yansımış M.O.D.V.'ın tanınma kriterlerine cevap verdiği tarihten itibaren oluşan masrafların toplamından ibaret olmaktadır.

İşletmenin iç imkanları sayesinde oluşturulmuş M.O.D.V.'ın ilk değeri bu varlıkların kurum yöneticilerinin planlandığı şekilde işlem yapmaya sahip olması amacıyla onların oluşturulmasına, üretimine ve hazırlanmasına kullanılan tüm direkt ait edilebilir maliyetlerden oluşmaktadır.

## **3.4. SINIRLI FAYDALI KULLANILABİLME SÜRESİNE SAHİP M.O.D.V.'LAR**

### **3.4.1. İtfa Süresi Ve İtfa Yöntemi**

Sınırlı faydalı kullanılabilme süresine sahip M.O.D.V.'ın itfaya tabi tutarı onun faydalı kullanılabilme süresi boyunca düzenli olarak dağıtılmalıdır.

İtfa yöntemi, varlığın kullanıma verildiği andan itibaren hesaplanır, yani kurum yönetimi tarafından bu varlığın belirlenmiş şekilde çalışması için gerekli olan mekan ve duruma getirildiği andan ve bu varlığın gerçek kullanımından bağımsız şekilde hesaplanması



gerekmektedir. Varlıktan düzenli olarak kullanılmaması olgusunun itfa yönteminin durdurulmasına mutlak bir sebep olarak düşünülmemesi gerekmektedir. Aşağıdaki durumlardan herhangi biri daha hızlı yaşandığında itfaya tabi tutulma aynı tarihte derhal durdurulmalıdır:

- Aktif satış için ön görülürken, ancak bu tarihte tam olarak itfaya tabi tutulmadıkda;
- Aktif bilanço dışı bırakıldıkda;
- Aktif tam olarak itfaya tabi tutuldukda, fakat bilanço dışı bırakıldıkda;

Varlığın itfaya tabi tutarının onun faydalı kullanılabilme süresine düzenli bir biçimde dağıtılması amacıyla çeşitli itfa yöntemi kullanılabilir. Kullanılabilecek itfa yöntemi, M.O.D.V.'dan elde edilebilecek ekonomik faydaların kullanım şemasına dayanmaktadır.

Örneğin, 100.000 TL değerinde bir M.O.D.V. kullanımından her yıl aşağıdaki gelirin elde etmesi tahmin edilmektedir:

<b>Yıllar</b>	<b>Gelir</b>	<b>Gelir Oranı</b>
1	3,000	% 10
2	9,000	% 30
3	12,000	% 40
4	3,000	% 10
5	3,000	% 10

Böylece, ilk yıl itfa tutarı 10,000 TL-nin %10'u , ikinci yılda 3000 TL (10.000 TL-nin %30-u) sonraki yıllarda uygun oranlar üzerinden itfa hesaplanacaktır.

Uygulanan itfa yöntemi varlığın beklenen faydaların muhtemel olunan kullanım şekline uyum sağlanarak seçilir ve ekonomik faydaların muhtemel olunan kullanım şekli değişmeyene, kadar dönemsel olarak uygulanmaktadır. Bu yöntem güvenli şekilde tespit edilemediği zaman doğrusal itfa yöntemi kullanılmaktadır. Her döneme göre itfa maliyeti yada başka bir standart onların diğer varlığın defter değerine ait olunmasına izin verilmedikçe, kar ve zarar hakkında raporda muhasebeleştirilmektedir. Eğer etkin şekilde beklenen gelecek ekonomik faydanın elde edileceği diğer varlığın üretimine sarf edilirse, bu zaman itfa maliyetleri bu varlığın ilk değerinin bir kısmını oluşturmaktadır.

İtfa yönteminin üretim birimi yöntemi uygulandığı zaman hasılat elde edilemezse, o zaman itfa maliyetleri sifıra eşit olabilmektedir. İtfa işleminin üretim birimi yöntemi kullanılmasına göre itfa maliyetlerinin sifıra eşit olması gerçeği varlığın değer düşüklüğüne delalet edebilir ve bu zaman aynı varlığın değer düşüklüğünün tespit edilmesi "Varlıkların değer düşüklüğü" üzere UMS'nın taleplerine uygun olarak hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Sınırlı faydalı kullanılabilme süresine sahip bir M.O.D.V.'ın kalıntı değeri aşağıdaki belirtilen durumlar olmadıkça sifıra eşit olduğu tahmin edilmektedir:

- Faydalı kullanılabilme süresinin sonunda varlığın üçüncü taraftan alınacağı konusunda yükümlülüğün mevcut olması;

- M.O.D.V.'ın alınıp satılması amacıyla aktif piyasanın mevcut olması ;
  - M.O.D.V.'ların kalıntı değeri bu piyasa yoluyla tespit edilebilir;
  - M.O.D.V'ın faydalı ömrünün sonunda böyle piyasanın mevcut olacağı tahmin edilmesi;

Sınırlı fayadlı kullanılabilme süresine sahip M.O.D.V.'ın itfa tutarı kalıntı değeri düşüldükten sonra yerde kalan değerle belirlenmektedir.

M.O.D.V.'ın kalıntı değerinin değerlendirilmesi onun faydalı ekonomik kullanılabilme süresi sona ermiş ve bu varlığın kullanacağı koşullarla aynı ortamda kullanım altındaki benzer varlıkların satılması tarihinde üstünlük teşkil eden değerler temelinde hayata geçirilmektedir.

### **3.4.2. Son kalıntı Değerinin Yeniden Gözden Geçirilmesi**

Eğer ilk değer modeli uygulanacak olursa, M.O.D.V.'ın kalıntı değeri, piyasa fiyatlarının bir dahaki sefere değişmesine bakılmaksızın artmakta değildir. Fakat, eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanacak olursa , o zaman M.O.D.V.'ın kalıntı değerine en azından her mali yılın sonunda yeniden bakılması gerekmektedir. Bu varlığın kalıntı değerinde değişikliklerin yapılması "Muhasebe politikaları, muhasebe fiyatlarında değişiklikler ve hatalar üzere" Uluslararası Muhasebe Standardının taleplerine uygun olarak yapılmalı ve ayrıca güncel ve gelecek dönemler için itfa maliyetlerine düzeltmeler yapılması gerekmektedir.

M.O.D.V.'ın kalıntı değeri onun defter değerine eşit veya defter değerinden daha fazla olan tutara kadar artabilmektedir. M.O.D.V.'ın kalıntı değeri onun defter değerinden fazla olduğu halde, bu varlığın kalıntı değeri sonradan kendi defter değerinden düşük değere düştüğü hal dışında veya düşünceye kadar itfa sıfır derece ile hesaplanmaktadır.

### **3.4.3. İtfa Süresi Ve İtfa Yönetimine Yeniden Gözden Geçirilmesi**

Sınırlı faydalı kullanılabilme süresine sahip M.O.D.V.'ın itfa süresi ve itfa yönteminin en geç her mali yılın bitişinde yeniden analiz edilmesi gerekmektedir. M.O.D.V.'ın beklenen faydalı kullanılabilme süresi önceki tahminlerden farklılık gösterdiğinde, itfa süresinin de buna uygun olarak değiştirilmesi gerekmektedir. M.O.D.V.'ın ekonomik faydaların kullanım şeklinde değişiklikler yaşandığında ise, uygulanan itfa yönteminde de uygun değişiklikler "Muhasebe politikaları, muhasebe fiyatlarında değişiklikler ve hatalar üzere" Uluslararası Muhasebe Standardının taleplerine uyum sağlanarak yapılmaktadır.

### **3.4.4. Faydalı Kullanılabilme Süresi Belirsiz Olan M.O.D.V.'lar**

Faydalı kullanılabilme süresi belirsiz olan M.O.D.V.'lar itfaya tabi tutulmamaktadır.

İşletme M.O.D.V.'ın karşılanabilir değerini onun defter değeri ile kıyaslayarak, faydalı kullanılabilme süresi belirsiz olan M.O.D.V.'ın değerden düşmesi "Varlıkların değer düşüklüğü üzere" Uluslararası Muhasebe Standardının taleplerine uygun olarak aşağıdaki şekilde kontrol edilmektedir:

- Yılda bir kez ;
- M.O.D.V.'ın değerden düşmesine ilişkin herhangi bir ihtimalin mevcut olduğu halde;

### **3.5. YENİDEN DEĞERLEME MODELİ**

Tarihi maliyet değeriyle tanınmadan sonra M.O.D.V., onun değerinden her hangi birikmiş itfa ve değerden düşme zararları düşülmekle varlık yeniden değerlendirme tarihine onun gerçeğe uygun değeri olan yeniden değerlendirilmiş değer ile sunulmalıdır. Bu standarda esasen, gerçeye uygun değer yeniden değerlendirme amaçlarına esasen aktif pazarın bilgilerine esasen tespit edilmelidir.

M.O.D.V.'ın gerçeğe uygun değeri, aktif piyasada sunulan cari fiyatları temelinde belirlenmektedir.

Aktif piyasanın hangi şartları kapsadığı aşağıda gösterilmiştir:

- Piyasada sunulan nesnelere aynı tiptir
- Hazır satıcıları ve alıcıları bulmak her zaman mümkündür ve onlar işlemi istedikleri zaman yapabilmektedirler
- Kamuoyu fiyatlar hakkında bilgilere sahiptir

Bu koşullara cevap veren yada her hangi M.O.D.V.'a göre "aktif piyasa" bulunmadığı takdirde, gerçeğe uygun değeri belirlenemez. Böylelikle, yeniden değerlendirme modeli bu varlıklara uygulanamaz ve onlar defter değerindeki başlangıç değer modeline esasen kayda alınmaktadır.

Birtakım varlıklar, onlara göre aktif piyasa olmaması sebebinden hiçbir zaman yeniden değerlendirme modeline dayanarak muhasebeleştirilemezler. Bu varlıkların örnekleri aşağıdaki gibidir:

- Ticari markalar
- Gazete manşetleri
- Müzik ve film yayınlama hakkı
- Patentler ve ticari markalar

Bunlar nadir varlıklardır ve onların kişisel satıcı ve alıcı ilişkisinde alış-satış işlemleri gerçekleşse de sözleşmeler genellikle tartışma konusu olmakta, işlemler ise daha az olmaktadır. Bir patente ödenen fiyat, diğer patentin gerçeğe uygun değerinin yeterli bir kanıtı değildir. Ayrıca, ödenen tutarlar genellikle kamuya açık olmamaktadır. Bu sebepten, tüm varlıklar bu standarda esasen tarihi maliyet modeli esasında dikkate alınmaktadır.

Alternatif yöntem kullanan varlıkların, standarda esasen düzenli olarak yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu işlem defter değerinin her zaman gerçeğe uygun değere uyum sağlaması için yapılmaktadır.

"Düzenli olarak" ifadesini açıklığa kavuşturmak kolay değildir. Varlıklar onların defter değerinin gerçeğe uygun değere uyum sağlanacağına karşılacağı ölçüde yeniden değerlendirilmektedir.

Bu sebepten, her yıl değerlerinin büyük olasılıkla artması veya azalması durumunda bazı varlıklar yeniden değerlendirilebilmektedirler. Diğer varlıklar ise bu standarda göre, daha uzun bir süre sonra yeniden değerlendirilebilmektedirler.

Örneğin, bir içecek üreticisi olan şirket, başka bir benzer kuruluşun iyi bilinen bir ticari markasını elde edebilir. Tanınmış bir markanın gerçeğe uygun değerinin yıl boyunca önemli ölçüde değişmesi

muhtemel değildir. Böylece her yıl bu M.O.D.V.'ın yeniden değerlendirilmesine ihtiyaç duyulmamaktadır.

Öte yandan yeni teknolojilerin geliştirilmesi sonucunda daha düzenli olarak yeniden değerlendirme yapılması gerekebilir. Örnek olarak, video oynatıcı üretimini göstermek olur. 80 yıllarının başlangıcında aynı zamanda birbirleri için uygun olmayan 3 sistem hazırlandı- Philips, VHS ve Betamax. Sonda pazarı sadece bir formatın idare edeceği açtı ancak, hangi formatın olacağı belli değildi. Eğer bu belirtilenler olmuş olsaydı, her işletmenin ve her bireyin sahip olduğu M.O.D.V.'lar her yıl yeniden değerlendirilecektir. Bu, her iki varlığın gerçeğe uygun değerlerinin sıfır olacağı için baş tutacaktır. Nadir durumlarda, M.O.D.V. sonralar var olmayacağı aktif piyasa hakkında bilgilere dayanarak yeniden değerlendirilmekte. Bu durum gerçekleştiğinde, M.O.D.V. bilançoda son yeniden değerlendirme sonucuna esasen tanınmaktadır. Daha sonra, bu defter değeri yeniden değerlendirilmiş defter değerinin gerçeğe uygun değer olduğu söz konusu değere başlangıç değer modelinin uygulandığı gibi itfa olunması gerekmektedir.

Örneğin, 2003 yılının aralık ayında işletme değeri 10,000 TL olan maddi olmayan duran varlık almıştır. Önümüzdeki üç yıl içinde yeniden değerlendirme modeli uygulanmış ve sonucunda aşağıdaki defter değerleri elde edilmiştir.

2003-cü yıl	10,000 TL
2004-cü yıl	15,000 TL
2005-ci yıl	25,000 TL
2006-cı yıl	20,000 TL

2007 yılının başlangıcında bu varlık piyasasını kaybeder. O zaman işletme varlığın faydalı kullanılabilme süresini 8 yıl olarak belirlemiştir ve bu süreden sonra onun kalıntı değeri 0 olacaktır. Böylece, 2007 yılında maliyeti 20,000 TL olacaktır. Bu tutar her yıl 2,500 TL olmakla, kalan 8 yıl boyunca itfaya tabi edilecektir. Böylece, 2007 yılının sonunda varlığın net defter değeri 17,500 TL olacaktır.

Aktif bir piyasa artık mevcut değilse, bunun açık bir nedeni olmalı ve bunun nedeni ise ürüne ihtiyacın olmamasıdır. Bu tek neden olmasa da olası sebeplerden biridir. Bu durumda, bir işletmenin maddi olmayan duran varlıkları için aktif bir piyasası mevcut değilse, bu varlıklar eğer satılamazsa onların kalıntı değeri belirlenmektedir.

Aktif bir piyasanın kaçınılmaz olarak yokluğu, aktif piyasanın varlığı esasında değerlendirilen M.O.D.V.'in artık herhangi bir gerçek değere sahip olmadığı demektir. Bu standardın talebi, işletmenin bu olasılığın farkında olması ve olası sonuçları dikkate alması gerçeğidir. M.O.D.V.'in yeniden değerlendirilmesi sonucunda onun değeri düşmekte ya da artmaktadır. M.O.D.V.'in yeniden değerlendirme sonucu onun değeri arttığında standarda göre artış defter değerinde yeniden değerlendirme üzere değer artış fonunun alacağına yansıtılması gerekmektedir.

Aşağıda belirtilen durum hariç olmakla, artış doğrudan kar veya zarar tablosuna yansıtılamaz:

Örneğin, İşletme defter değeri 10,000 TL olan maddi olmayan duran varlığa sahiptir. Yıl sonunda onun yeniden değerlendirilmiş değeri 12,500 TL olmuştur. Böylece, aşağıdaki gibi kayıt yapılır



Maddi olmayan duran varlıklar 2,500

Yeniden Değerleme Artış Fonu 2,500

M.O.D.V.'ın değeri yeniden değerlendirilme sonucu olarak azaldığı zaman bu tutarın kar ve zarar hakkında rapora yansıtılması gerekmektedir.

Yukarıdaki örnekte varlığın yeniden değerlendirilmiş değeri 8,000 TL ise 2,000 TL değerinde azalma aşağıdaki gibi yansıtılacaktır:

Diğer faaliyet giderleri- yeniden değerlendirilme azalışı 2,000

Maddi olmayan duran varlıklar 2,000

Yeniden değerlendirilme sonucunda aktifin değerinin artışı bir kere gözlemlendiğinde, sonraki azalmalar, artış fonu aracılığıyla iptal edildiği durumda bu kuraldan hariç tutulmaktadır.

Yukarıda belirtildiği gibi, yeniden değerlendirilme artışından kaynaklanan herhangi bir artışın, yeniden değerlendirilme fonu alacağına yansıtılması gerekmektedir. Önceki yeniden değerlendirmelerin bir sonucu olarak ortaya çıkan azalmalar kar veya zarar tablosuna yansıtılırsa, sonraki artışlar kar veya zarar hakkında raporda bu azalışların tutarında alacağına yansıtılabilmektedirler.

Örneğin, 2005 yılında maddi olmayan duran varlığın başlangıç değeri 20,000 TL -dir. 2005 yılı sonunda bu varlık 17,000 TL, 2006 yılı sonunda ise 22,000 TL tutarında yeniden değerlendirilmiştir. Sonuç olarak aşağıdaki yevmiye kaydı yapılmıştır:

Maddi Olmayan Duran Varlıklar 20.000

Kasa 20.000

Diğer Faaliyet Giderleri 3.000

Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	5.000
Diğer Faaliyet Gelirleri	5.000

Genellikle, yeniden değerlendirme sonucunda artış, yalnızca birikmiş karda yansıtılabilmektedir ve varlık satıldığında veya işletme dışı bırakıldığında kullanılabilir.

Örneğin, M.O.D.V.'ın ilk değeri 10,000 TL dir. Dönem sonunda varlık 15,000 TL tutarında yeniden değerlendirilir. Varlığın faydalı ömrü 5 yıldır ve işletme doğrusal itfa yöntemini kullanmaktadır. Yeniden değerlendirilmiş değer üzere yıllık itfapayı 3,000 TL, başlangıç değer üzere bu tutar ise 2,000 TL olmalıdır. 1,000 TL tutarındaki fark sermaye yedeklerinde tanınmalıdır. Eksik olan tüm tanınmalar kar veya zarar hakkında raporda değil, sermaye yedeklerinde yapılmalıdır ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

Yeniden değerlendirme artış fonu 1,000

Kazanılmamış kazançlar 1,000

M.O.D.V.'ların itfası, maddi duran varlığın itfası olduğu gibi varlığın kullanım süresine bağlı olmaktadır. Bu standarda göre, tüm varlıklar ya belirli faydalı kullanılabilme süresine sahip ya da faydalı kullanılabilme süresi M.O.D.V.'lar olarak sınıflandırılmaktadır ve faydalı kullanılabilme süresi belirsiz olan varlığın her zaman kullanılabileceğini kast etmemektedir. Sadece olarak burada işletme yönetimi M.O.D.V.'ın kullanılabilmesi sonucunda ekonomik faydaların ne zaman işletmeye dahil edilemeyeceğini belirleyebilmemektedir. Standarda göre, faydalı kullanılabilme

süresine sahip M.O.D.V.'lar itfaya tabi tutulmaktadır, faydalı kullanılabilme süreleri belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar ise itfaya tabi tutulamamaktadırlar.

M.O.D.V.'ın faydalı ömrünün belirsiz olup olmadığının belirlenmesi, varlığın normal çalışma düzenini sürdürmek için gerekli olan maliyetlerden daha yüksek olan planlanan gelecekteki maliyetlere bağlı olmamalıdır.

Örneğin, “Azeri” yayım şirketi orta derecede popülerliği olan yazarın tüm kitaplarının telif hakkına sahiptir. Onun kitapları yıllar boyunca her zaman iyi düzeyde satış performansı göstermiş ve işletme bu çalışmalar için yıllık 10,000 TL reklam giderlerine katlanması durumunda satışların daha 10 yıl süreceğinin tahmin etmektedir. Aynı zamanda “Azeri” söz konusu varlığı 100.000 TL değerinde ve sınırlı ömre sahip olan M.O.D.V. olarak tanımlamıştır.

Ancak, “Azeri” yazarın kitaplarını yakın gelecekte daha da aktif şekilde tanıtmayı planlamaktadır. Bunun için 250,000 TL değerinde toplu reklam ve kampanyaların hayata geçirilmesini öngörülmektedir. “Azeri” bu kampanyanın satışları iki katına çıkaracağına ve bu artışın devamlı olacağına ve aynı zamanda yazarın popülerliğini de 15 yıla kadar artıracığına inanmaktadır. Satışlardaki gelecek artışın, telif haklarının gerçeğe uygun değeri üzerinde önemli bir etkisi olacağı ve muhtemelen bu değeri 300,000 TL civarında bir seviyeye çıkaracağı tahmin edilmektedir. Bu durumda uygun “koruma” giderleri yıllık 10,000 TL’e eşit reklam giderleridir ve gerçeğe uygun değer ise 100,000 TL’e eşittir. Gelecekte oluşacak giderler mevcut gerçeğe uygun değer üzerinde etkisi olmayacak ve bu maliyetler faydalı ömrünün

belirlenmesinde dikkate alınmaması gerekmektedir. Tüm bunlar 250,000 TL gider düşüldükten sonra gözden geçirilmeli ve varlığın faydalı ömrünün değişip değişmediğinin belirlenmesi gerekmektedir.

### **3.6. M.O.D.V.'LARIN BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI**

M.O.D.V.'ın aşağıda gösterilen durumlarda bilanço dışı bırakılmaktadır:

- Varlığın silinmesi yani elden çıkarılması veya;
- Varlığın kullanımından yada onun silinmesinden gelecek ekonomik faydanın elde edileceği tahmin edilmediği halde;

M.O.D.V.'ın bilanço dışı bırakılması zamanı kar yada zarar hakkında rapora yansıtılmaktadır.

M.O.D.V.'ın bilanço dışı bırakılmasından oluşan kazançlarının diğer işlem geliri olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

M.O.D.V.'ın bilanço dışı bırakılmasından elde edilen tutar ilk olarak gerçek değerle tanınmaktadır. Eğer M.O.D.V.'la ilgili ödeme ertelenirse, satıştan elde edilen tutar ilk olarak nakitin eşdeğeri ile ifade edilen alış fiyatıyla tanınması gerekmektedir. Satışlardan elde olunan tutarın nominal değeri ile nakitin eşdeğeri ile ifade edilen alış fiyatı arasındaki fark "Gelirler üzere" Uluslararası Muhasebe Standardına göre etkili faiz geliri olarak tanınmaktadır.

Kısıtlı faydalı ömre sahip M.O.D.V.'dankullanılmadıkda, onun itfası, söz konusu varlık tam eskimeyene kadar yada satış için elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmayana kadar durdurulmamaktadır.

### **3.7. M.O.D.V.'LARLA İLGİLİ DİPNOT VE AÇIKLAMALAR**

İşletme iç imkanlar hesabına elde edilen M.O.D.V.'ı diğer M.O.D.V.'dan ayırt ederek, M.O.D.V.'ın her sınıfı için bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

- Varlığın faydalı kullanılabilme süresinin belirsiz veya sınırlı olması, uygulanan faydalı kullanılabilme süresi veya itfa oranları;
- Kısıtlı faydalı kullanılabilme süresine sahip M.O.D.V.'a uygulanan itfa yöntemleri;
- Raporlama döneminin başlangıcı ve sonuna olan toplam defter değeri ve herhangi birikmiş itfa payı;
- Kar ve zarar hakkında raporda herhangi M.O.D.V.'ın itfa payını yansıtan maddeler;
- Raporlama döneminin başlangıcında ve sonunda aşağıdakileri yansıtarak, onların defter değerlerinin karşılaştırılarak kontrolü;
  - Her birini ayrı-ayrılıkta göstermekle iç imkanlar hesabına oluşturulmuş ayrıca elde edilmiş ve işletmelerin birleşmesi sonucunda yaranmış değer artış farkları;
  - Satış maksadıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan M.O.D.V.'lar
  - Raporlama döneminde yeniden değerlendirmeden ve kapsamlı kar-zarar tablosunda muhasebeleştirilmiş

veya diğer kapsamlı gelirden düşülen değer düşüklüğü zararlarından oluşan artış ve azalışlar;

- Raporlama döneminde kar ve zarar hakkında tabloda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları;
  - Raporlama döneminde muhasebeleştirilen herhangi itfa maliyetleri;
  - Rapor sunan işletmenin mali tablolarda yabancı işlemlerinin uluslararası para biriminde gösterilmesi ile ilgili oluşan net kur farkları;
  - Raporlama dönemi boyunca defter değerindeki diğer farklılıklar;
- İşletmenin cari dönem üzerinde büyük etkisi yada sonraki dönemlere etkileri muhasebe değerlendirilmesinde oluşan herhangi değişikliyin özelliğini ve tutarını açıklamalıdır; M.O.D.V.'lar bağlamında bu tür açıklamalar aşağıdaki değişikliklerden oluşabilir:
    - M.O.D.V.'ın faydalı ömrünün değerlendirilmesi;
    - Kullanılan itfa yöntemleri;
    - Kalıntı değerler;

Bundan başka işletmenin aşağıdaki dipnotları açıklaması gerekmektedir:

- Faydalı ömrü belirsiz olan varlık gibi değerlendirilmiş M.O.D.V.'ın defter değer ve onun faydalı kullanım süresi gibi değerlendirilmesinin esas nedenleri. Bu nedenleri gösterirken işletme varlığın belirsiz faydalı kullanım süresinin belirlenmesinde esas unsurları açıklamalıdır;

- İşletmenin mali tablolarına göre önemli sayılan herhangi bir M.O.D.V.'ın defter değeri ve kalan itfa süresi;
- Devlet teşviki yolu ile sağlanan M.O.D.V.'lar için;
  - Bu varlıklara göre başlangıçta muhasebeleştirilen gerçeye uygun değer;
  - Onların net defter değeri;
  - Onların muhasebeleştirildikten sonra tarihi maliyet modeline veya yeniden değerlendirme modeline göre tanınmalarının belirlenmesi;
- Mülkiyet hakları sınırlı M.O.D.V.'ların bulunması ve onların defter değeri ve bunun yanı sıra borç karşılığında güvence olarak verilen M.O.D.V.'ın defter değerleri;

## SONUÇ

Muhasebe, finansal işlemlerin kaydedilmesinin yanı sıra sonuçları çeşitli rapor ve analizlerde saklamak, sıralamak, almak, özetlemek ve sunmaktır. Muhasebe aynı zamanda bu görevleri yerine getirmeye çalışan bir çalışma alanıdır. Kuruluşların finansal bilgileri kaydetmesi için, güvenilir ve sistematik bir yol olması gerekir. İşletmeyi yürütenlerin güvenilir bir finansal işlem kaydına sahip olmalarını sağlamak için muhasebe gereklidir. Muhasebe uygulamalarındaki çeşitlilik, ülkelerarasında farklılıklara sebep olmaktadır.

Yaşanan süreç sonunda UFRS'nin dünya genelinde kabul gördüğü ve US GAAP ile UFRS arasındaki farklılıkların aradan kaldırılması için bir takım çözüm önerileri getirilmiş ve farklılıkların giderilmeye çalışıldığı bir noktaya gelinmiştir.

Bu çalışmada M.O.D.V.'ın değerlemesi sunum ve kayıt esasları konusu ele alınmıştır. M.O.D.V. işletmenin faydalana bildiği ya da faydalanmayı beklediği aktifleştirilen giderler olarak ifade edilmektedir. Telif hakları, patentler, sinemalar, müşteri listeleri gibi M.O.D.V.'lar bir takım şartlar sağlanmış olduğunda TMS 38'e göre M.O.D.V'lar olarak kabul edilip muhasebeleştirilmektedirler. Söz konusu şartlar ise belirlene bilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik faydalar olmaktadır. TMS 38 M.O.D.V'larla alakalı bir takım özel bilgilerin açıklamasını da gerekli kılmaktadır. M.O.D.V.ın defter değerinin nasıl ölçüldüğünün belirlendiği de bu standartta açıklanmaktadır. M.O.D.V.'ın ilk değerlendirilmesinin onun ilk değeri temelinde yapıldığı konusu da bu standartta yer almıştır.

M.O.D.V.'ın itfa yöntemi, varlığın kullanıma verildiği andan itibaren hesaplanmakta, yani kurum yönetimi tarafından bu varlığın



belirlenmiş şekilde çalışması için gerekli olan mekan ve duruma getirildiği andan ve bu varlığın gerçek kullanımından bağımsız şekilde hesaplanması gerektiği konusu hakkında da bu standartda bahs edilmiştir.

Bundan başka bu standartta M.O.D.V.'ların yeniden değerlemesinin nasıl yapıldığı konusu da incelenmektedir. Yeniden değerlendirme modelini kullanan işletmeler M.O.D.V.'ları önce tarihi maliyet değeriyle tanınması gerekmektedir. Daha sonra, varlık yeniden değerlendirme tarihinde gerçeğe uygun değere eşit olan yeniden değerlendirilmiş değere dikkate alınmaktadır.

M.O.D.V.'larda varlığın kullanımından yada onun satılmasından gelecek ekonomik faydanın elde edileceği tahmin edilmediği halde, varlığın bilanço dışı bırakılması söz konusu olmaktadır.

## KAYNAKÇA

ALTINTAŞ, A.Taylan (2011), “Uluslararası Muhasebe Ve Türkiyede’de Muhasebe Hukuku”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C.11, S.164, s.162-174.

AKDOĞAN, Nalan; TENKER, Nejat (1992) ‘Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri’, 4.Baskı, G.Ü. Basın Yayın Yüksekokulu Matbaası, Ankara, s.16.

AĞCA, Ahmet (2003), “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi, C.5, S.6, s.3.

AKGÜN, Ali İhsan (2012), “Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi”, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.13, S.49, s.1.

BERBEROĞLU, P.Başak (2002), “Ululararası Muhasebe Standartları İle Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması” Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.

<http://piyasarehberi.org/yatirim/temel-analiz/183-muhasebe-cesitleri-ve-ozellikleri> (Erişim 05.07.2018.)

ÇELİK, Orhan (2003), “Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”

ÇANKAYA, Fikret (2007). “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, C.3, S.130, s. 127-148.

GENÇTÜRK, Mehmet (2008) “İşletmelerin Finansal Tabloları Kullanım Amacı ve Düzeyini Belirlemeye Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları Üzerine Bir Araştırma” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.15, S.57, s.56-72.

KIRLIOĞLU, Hilmi (2006), “Şirketler Muhasebesi” 3.Baskı, SakaryaYayıncılık, Sakarya.

KISAKÜREK, M.Mustafa; PEKCAN, Ahmet (2005), “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C.6, S.110, s.107-125.

KİRACI, Murat; KÖSE, Tunç (2002), “IASC, FASB VE TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci Ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.3, S.68, s.47-70.

NAIK, R., ‘Nature and Purpose of Financial Information’, Euromoney /DC Gardner Workbook, Euromoney Publications, 1997, s.22.

ÖZULUCAN, Abitter (2002), “Genel Muhasebe İlkeleri Ve Uygulamaları”, Gazi Kitabevi, 2.Baskı, Ankara.

PARLAKKAYA, Raif (2004), “Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, C.4, S.122, s.119-139.

SAYMAZ, Ali Osman (2015), “Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde TMS-1 Standartının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması Ve Örnek Uygulama ”, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.

USUL, Hayrettin; KIYMIK, Hakkı (2010/2), “ Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.12, S.124, s.123-139.

ÜSTÜNDAĞ S., “ Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, Muhasebe Ve Denetime Bakış, s.31-57.

VARICI, İdris (2009), “ Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (URFS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.27, S.283, s.279-296.

YAMAN, Tuba (2008), “Finansal Tablolar Aracılığı İle Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması Ve Sonuçları”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

YILMAZ, Baki (2001), “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı (Bir Bölgesel Çalışma Konya Örneği)”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.

<https://accountingtheory.weebly.com/nature-and-scope-of-accounting.html> (Erişim 14.11.2018)

<http://piyasarehberi.org/yatirim/temel-analiz/183-muhasebe-cesitleri-ve-ozellikleri> (Erişim 09.07.2018)

<https://www.who.edu/website/fa/general-accounting>(Erişim 03.12.2018)